



UNIVERSIDADE FEDERAL  
DO RIO DE JANEIRO

**DANIEL MAIA NEVES DOS SANTOS**

**AUDITORIA E CONTROLES INTERNOS PARA GESTÃO  
EMPRESARIAL**

RIO DE JANEIRO

2021

**Professora orientadora: Maria Cecília de  
Carvalho Chaves**

## **RESUMO**

A presente pesquisa teve como objetivo geral elencar os principais aspectos que justificam a importância da auditoria e controle interno para gestão empresarial. Com esse propósito, foram apresentados os seus conceitos fundamentais, assim como seus princípios. Em particular, foi dada ênfase aos os mecanismos do controle interno que proporcionam uma melhor de desempenho, aumentando a eficiência empresarial e com isso, contribuindo com a diminuição do risco e com a ocorrência de erros e fraudes. Também foi avaliado o impacto da aplicação da prática da auditoria interna nas avaliações das ameaças e oportunidades nos processos internos, detectando a honestidade corporativa e a fidedignidade das operações, dos registros e das demonstrações contábeis. Por fim, evidenciou-se a importância do planejamento e da administração via auditoria e controle para a execução de qualquer do negócio. Dessa forma, constatou-se que aplicação dessas ferramentas são essenciais e tornam a empresa mais competitiva, garantindo mais solidez em seu no segmento de atuação. Além disso, foi observado que a aplicação da auditoria se tornou ferramenta indispensável para validação e certificação de conformidade dos processos internos.

**Palavras-Chave:** Auditoria, Controle, Interno. Gestão, Empresas.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>4</b>
<b>2 AUDITORIA INTERNA .....</b>	<b>6</b>
2.1 EVOLUÇÃO DA AUDITORIA INTERNA.....	7
2.2 ECONOMIA, EFICIÊNCIA E EFICÁCIA .....	9
2.3 CONCEITUANDO AUDITORIA INTERNA .....	10
2.4 CONTROLE INTERNO.....	11
2.5 CARACTERÍSTICAS DE AUDITORIA OPERACIONAL .....	13
2.6 AUDITORIA EXTERNA .....	15
<b>3 PAPEL DA AUDITORIA INTERNA .....</b>	<b>16</b>
3.1 CLASSIFICAÇÃO DE AUDITORIA INTERNA .....	17
3.2 IMPORTÂNCIA DE AUDITORIA INTERNA.....	17
3.3 MODALIDADES DA AUDITORIA INTERNA.....	18
3.4 OBJETIVOS DA AUDITORIA INTERNA .....	19
3.5 NORMAS DA AUDITORIA INTERNA.....	19
<b>4 O CONTROLE INTERNO E A CONTROLADORIA COMO FERRAMENTA DE GESTÃO EMPRESARIAL .....</b>	<b>20</b>
4.1 PLANEJAMENTO .....	20
4.1.1 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO .....	21
4.1.1.1 ELABORAÇÃO DO PLANO .....	22
4.1.1.2 PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO.....	23
4.2 CONTROLE.....	24
4.2.1 CONTROLE INTERNO .....	26
4.2.2 CONTROLE GERENCIAL .....	28
4.3 CONTROLE E A CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	28
4.4 CONTROLE ORÇAMENTÁRIO E FINANCEIRO .....	29
<b>5 RESULTADOS .....</b>	<b>30</b>
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>32</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>34</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Segundo Conselho Regional de Contabilidade do Ceará (CRC-CE), a origem da auditoria está diretamente ligada a história da contabilidade, pois, a partir das primeiras atividades econômicas, observou-se a necessidade de validar os controles e registros das informações processadas no dia a dia. Segundo documentos históricos, a auditoria surgiu inicialmente no século XIII, na Inglaterra, utilizada pelo Governo, para controle periódico das contas públicas.

A implantação da auditoria valida os processos e os controles das organizações, ou seja, caracterizando-a, neste momento, uma ferramenta de gestão, possibilitando, assim, um maior controle no que se refere a prováveis riscos. A validação dos processos e seus respectivos controles passa uma maior confiabilidade e segurança não só para os sócios e administradores, mas também para possíveis investidores.

A auditoria corresponde ao estudo de todos os exames, registros, documentos, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, que se relacionem com o patrimônio da empresa, objetivando ter por medida a precisão desses registros contábeis deles decorrentes. Portanto, resume-se, em controlar as áreas-chave nas empresas, a fim de evitar situações que propiciem adulteração, desfalques e cumprimento, através de testes regulares nos controles internos específicos de cada organização.

A auditoria investiga a precisão de registros contábeis e das demonstrações financeiras. Seus métodos permitem que o auditor emita uma opinião de acordo com os princípios da contabilidade. Um aspecto importante diz respeito a obrigatoriedade da auditoria. As companhias abertas e as sociedades de grande porte serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes, de acordo, com a Lei nº 6.404 (BRASIL,1976) e Lei nº 11.638 (BRASIL,2007). Com isso, verificam-se exigências de regulamentação que vão requerer mais transparências das empresas brasileiras, resultando em maior isonomia para o mercado nacional, além de ter também como ponto positivo a expansão do mercado para as auditorias de pequeno e médio porte.

Em um ambiente de mercado globalizado e ampla concorrência, as empresas se deparam diariamente com novos desafios, trabalhando em ambientes incertos e margens de lucros cada vez mais baixas. O desenvolvimento e aperfeiçoamento dos controles internos nas empresas tornam-se, então, fundamentais, sejam na área financeira, administrativa ou operacional.

Atualmente existe a necessidade de maiores resultados com menores recursos, onde o gestor deve aprender técnicas modernas de administração, agregando valor dentro da empresa.

Para fazer frente a toda essa demanda das empresas, surge a auditoria interna, com suas técnicas e procedimentos específicos para auxiliar os gestores no processo administrativo. Nas grandes empresas, onde normalmente o fluxo de atividades são maiores e complexas, existe o departamento de auditoria interna, realizada por um profissional empregado desta empresa, cuja função é verificar as estruturas de controles internos, contábeis e administrativos com a finalidade de aumentar a eficiência operacional e financeira e salvaguardar o patrimônio.

Para que possam executar seu trabalho livres de interferências e com a colaboração dos setores submetidos ao exame, a auditoria interna deve ser um departamento subordinado única e exclusivamente a alta administração e a seus executivos. Pode-se dizer que o papel do auditor interno é auxiliar os membros da administração a desempenharem eficazmente suas responsabilidades, fornecendo-lhes análises, avaliações, assessorias e informações relativas às atividades da organização dentro das normas internas. A hipótese básica é que a auditoria não é apenas obrigatória, mas absolutamente necessária ao processo de gestão de uma entidade.

O objetivo geral desse trabalho é apresentar a importância da Auditoria e controle interno para Gestão Empresarial, fazendo com que os procedimentos executados estejam em conformidade com as leis, normas internas, pronunciamentos e códigos brasileiros de contabilidade, permitindo melhorar os resultados das empresas, facilitando as atividades desenvolvidas e prevenindo possíveis erros e fraudes.

Os objetivos específicos são: entender os conceitos da Auditoria, buscando seus princípios e a melhor maneira aplicá-los nas empresas, determinar o papel e importância controle interno nas empresas e verificar a relevância da Auditoria e controle interno para Gestão empresarial, e como ela contribui para o processo decisório.

Em um mercado globalizado e de constante atualização onde a competitividade entre as organizações é comum, a busca incessante para a diminuição dos custos e a obtenção de um melhor resultado faz com elas busquem meios de se sobressair.

Nesse novo cenário, a economia mundial vem modificando os fatores competitivos das empresas, onde a disputa por novos clientes fica acirrada, onde cada vez mais surgem novas organizações de sucesso, tornando obsoletas aquelas incapazes de se adaptar a este novo cenário econômico. A auditoria interna ajuda as empresas a eliminar desperdícios, simplificar tarefas e reduzir custos, e também avaliar as políticas, planos, procedimentos e normas legais em vigor e detectar os desvios que acontecem na organização. Justifica-se esse trabalho pela auditoria se

constituir como uma função de apoio à gestão, auxiliando a organização a alcançar seus objetivos.

Membros da diretoria e/ou administradores das empresas adotam normas e procedimentos internos para que possam acompanhar melhor as funcionalidades dentro da organização, de forma rígida e sistemática a fim de verificar se as normas implantadas estão sendo seguidas, chegamos ao problema: Qual a importância da auditoria e controle interno para a Gestão empresarial?

Para enfatizar a importância este trabalho buscou-se evidenciar a necessidade da utilização da Auditoria Interna nas empresas, demonstrando suas origens, semelhanças e diferenças. A metodologia desta pesquisa é de pesquisa descritiva. Após todo o exposto, fica evidente perceber então que o tema em questão é de suma importância para especificamente evidenciar a obrigatoriedade legal da realização de auditorias internas tanto nas empresas, quanto nas demais entidades.

## **2 AUDITORIA INTERNA**

O surgimento e evolução da auditoria estão relacionados com o desenvolvimento econômico das empresas, que devido à expansão do mercado e o acirramento da concorrência estão cada vez mais preocupadas em aprimorar os controles e procedimentos internos.

Com a expansão do mercado e o acirramento da concorrência, houve a necessidade de a empresa ampliar suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar os controles e procedimentos internos em geral, principalmente visando à redução de custos e, portanto, tornando mais competitivos seus produtos e serviços do mercado. (ALMEIDA, 2010, p. 01).

Face a necessidade de atualização e de manter-se um rigoroso controle nos procedimentos internos realizados pelas empresas e entidades, a auditoria interna surgiu para auxiliar os gestores a controlar adequadamente as operações individuais dentro das organizações. Com o crescimento acelerado das atividades econômicas das empresas e das dificuldades que os gestores enfrentam de cuidar e controlar individualmente de cada seguimento da mesma, devido à falta de tempo, de preparo ou de suporte adequado para a realização de sua missão, percebe-se a importância da implantação de uma Auditoria interna nas organizações empresariais, pois, possui excelentes ferramentas para o controle administrativo que permite a identificação e resolução de problemas. A auditoria interna constitui um conjunto de procedimentos cujo objetivo é validar a integridade dos controles internos. É uma atividade de avaliação da eficiência das operações e dados dentro da empresa,

compreendendo os exames, avaliações, cruzamentos e levantamentos, executados de forma estruturada através da equipe de auditoria.

O objetivo da auditoria interna é auxiliar todos os membros da administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, fornecendo-lhes análises, apreciações, recomendações e comentários pertinentes às atividades examinadas. (CREPALDI, 2013, p.65).

Paralelamente, os investidores exigiam um controle maior das organizações, e queriam ter maiores garantias das informações passadas, assim surge a indigência da análise das demonstrações financeiras por auditores externos, ou seja, ter alguém responsável e capacitado pela comprovação da veracidade e integridade das informações passadas pelas empresas através dos seus registros e demonstrações contábeis. Assim, podemos ver que a evolução da auditoria está estritamente ligada à evolução das relações econômicas e empresariais.

Atualmente, a auditoria interna continua sendo uma ferramenta de gestão bastante utilizada nas organizações mundiais. No entanto, em paralelo com o crescimento empresarial e o avanço tecnológico, exige-se também, uma evolução das técnicas de auditoria. Com isso, surge a auditoria operacional, uma modalidade de fiscalização, prevista no art.70 da constituição da República Federativa do Brasil, que tem como objetivo verificar se os resultados programados, seja no âmbito da entidade, do programa, do projeto, ou da atividade, estão sendo alcançados de forma eficiente, eficaz e econômica. Conforme o TCU (Brasil, 2009, p.6) Auditoria Operacional é o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de obter melhorias.

## **2.1 Evolução da auditoria interna**

A auditoria operacional surgiu da necessidade de melhorar os informes apresentados pelos auditores no que se refere aos resultados da gestão privada e pública, em face das limitações das informações financeiras. Os objetivos principais da Auditoria Operacional são: apresentar sugestões para melhorar a gestão dos recursos e identificar aspectos de ineficiência, desperdícios, desvios e abusos. (ARAÚJO, 2006, p.25).

E para alcançar seus objetivos, assim explana Araújo (2006, p.65-66), a auditoria operacional é desenvolvida, basicamente, em quatro estágios: planejamento, execução, relatório e acompanhamento.

Para Oliveira (2008, p.107), a auditoria operacional é um conjunto de técnicas e procedimentos empregados para realizar ampla e construtiva revisão da estrutura organizacional e seus componentes.

Para Ferreira (2007, p. 377), o objetivo da auditoria operacional é a avaliação do desempenho administrativo, ou seja, o exame de como são geridos os recursos patrimoniais e humanos. O auditor orienta a administração a adotar medidas que resultem em maior eficácia operacional e na maximização dos resultados.

Assim cada autor se diz respeito a um objetivo de sua percepção, contando que seja a melhor maneira de o auditor dar informações a cada gestor de empresa ou organização.

Tabela 1: Evoluções da auditoria operacional conforme explica Oliveira, et. Al (2008, p.108).

<b>FUNÇÃO</b>	<b>CARACTERÍSTICAS</b>
PASSADO Auditoria Interna	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Órgão de assessoria de nível médio;</li> <li>-Função polícialasca;</li> <li>-Preocupação excessiva com controles internos e mera exatidão quantitativa;</li> <li>-Auditoria de fatos já ocorridos.</li> </ul>
PRESENTE Auditoria Operacional	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Órgãos de assessoria de alto nível;</li> <li>-Ação preventiva na fixação de padrões de controles internos;</li> <li>-Análise e julgamento de fatos ocorridos ou a ocorrer com o objetivo de auxiliar os gestores na busca de maximização dos resultados.</li> </ul>

Fonte: Oliveira, Diniz filho, Alves e Gomes, (2008).

Diferentemente das auditorias contábeis e financeiras, a auditoria operacional analisa as causas e não os efeitos. Isso significa concluir por um perfil crítico da estrutura organizacional da entidade, reavaliando seu potencial e desempenho, o uso de controles internos, a apreciação das operações da entidade segundo os benefícios por ela produzidos. (Oliveira, et. al. p.108).

No ponto de vista de outros especialistas conceituam também a auditoria operacional como Auditoria de gestão, auditoria de otimização de recursos, Auditoria de resultados, por esta representar o exame de três: Economicidade, Eficácia e Eficiência.



## 2.2 Economia, Eficiência E Eficácia

Para a melhor compreensão das definições acima são apresentados os conceitos de economia, eficiência e eficácia para auditoria operacional:

Economia: ou economicidade, consiste na otimização dos resultados, por meio da escolha dos menores custos, mantendo em um nível aceitável as despesas com aquisição e/ou alocação dos recursos humanos, financeiros ou materiais utilizados. Assim, trata da capacidade do gestor em adquirir e administrar de modo adequado os recursos, mantendo os custos baixos (ROCHA; QUINTIERE, 2009; PETER; MACHADO, 2009);

O Manual de Auditoria de Desempenho do Tribunal de Contas da União conceitua economicidade como: “é a minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade” (TCU, 2008, p. 11).

Acredita-se que o exame da economicidade poderá abranger a verificação de práticas gerenciais, sistemas de gerenciamento, benchmarking de processos de compra e outros procedimentos afetos à auditoria operacional, enquanto o exame estrito da legalidade de procedimentos de licitação, fidedignidade de documentos, eficiência dos controles internos e outros deverão ser objeto de auditoria de conformidade.

Eficiência: trata da otimização dos processos de transformação de insumos em produtos, de maneira a aproveitá-los ao máximo sem redução da qualidade. Mede, portanto, a relação custo-benefício dos atos de gestão (ROCHA; QUINTIERE, 2009);

Eficácia: é a capacidade de alcance dos objetivos, das metas e das prioridades fixados no planejamento das ações do órgão. Tais objetivos podem ser expressos, tanto em meta de produção (produtos). Quanto no atendimento (serviços) (PETER; MACHADO, 2009). É alcançar os objetivos ou metas previstas, ou seja, gastar sabiamente (ARAÚJO, 2006, p. 39).

É importante observar que a análise de eficácia deve considerar os critérios adotados para fixação da meta a ser alcançada. Uma meta subestimada pode levar a conclusões equivocadas a respeito da eficácia do programa ou da atividade sob exame. Além disso, fatores externos como restrições orçamentárias podem comprometer o alcance das metas planejadas e devem ser levados em conta durante a análise da eficácia.

A efetividade diz respeito ao alcance dos resultados pretendidos, a médio e longo prazo. Refere-se à relação entre os resultados de uma intervenção ou programa, em termos de efeitos sobre a população-alvo (impactos observados), e os objetivos pretendidos (impactos esperados), traduzidos pelos objetivos finalísticos da intervenção.

Portanto, ao examinar a efetividade de uma intervenção governamental, pretende-se ir além do cumprimento de objetivos imediatos ou específicos, em geral consubstanciados em metas de produção ou de atendimento (exame da eficácia da gestão). Trata-se de verificar se os resultados observados foram realmente causados pelas ações desenvolvidas e não por outros fatores. A avaliação da efetividade pressupõe que bens e/ou serviços foram ofertados de acordo com o previsto. O exame da efetividade ou avaliação de impacto requer tratamento metodológico específico que busca estabelecer a relação de causalidade entre as variáveis do programa e os efeitos observados, comparando-os com uma estimativa do que aconteceria caso o programa não existisse.

### **2.3 Conceituando auditoria interna**

A auditoria interna, é quando acontece, por exemplo, os lançamentos contábeis, que posteriormente, serão auditados por funcionários da própria empresa. Geralmente, estes funcionários possuem um maior conhecimento dos procedimentos e regulamentos da empresa, ao passo que, é imprescindível que a pessoa que for fazer a auditoria de um departamento não faça parte dele, ou seja, deve ser independente. Assim, evitara que haja uma influência pessoal e terá uma garantia maior que o objetivo final será atingido.

Além disso, verifica-se que, a auditoria pode ser imposta, quando há a exigência da legislação ou há pedido de clientes e seguradoras; ou pode ser uma auditoria voluntaria, quando a empresa faz apenas para um aprimoramento de suas atividades e processos sem que haja interferência externa. Quando é continua quer dizer que não tem intervenção, tendo como intuito assistir ao cliente, e quando periódica diz respeito a períodos certos sem possuir características de continuidade.

Quanto à finalidade da auditoria, Franco e Marra (1998, p. 26), afirmam que: “a finalidade da auditoria não é apenas a de confirmar a existência dos registros e a veracidade dos comprovantes, mas vai além, julgando da moralidade e do ato praticado”.

Attie (1998) assim resume:

Auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado, com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado. Diante do exposto, é possível entender que o principal objetivo da auditoria é a ratificação dos registros e demonstrações contábeis, que acabam por dar credibilidade às informações, e assim preocupa-se com a adequação dos registros contábeis tendo por base os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Ela serve não só como instrumento para detectar fraudes e erros, mas principalmente para propor sugestões e soluções educativas a fim de melhorar o desempenho da organização. (ATTIE, 1998, p.25)

A auditoria é uma ferramenta indispensável que além de assegurar a qualidade, acaba implicando na melhoria contínua e na visibilidade de aspectos de desempenho de negócio (KARAPETROVIC; WILLBORN, 2001).

Segundo Sueyoshi, Shang e Chiang (2009), as companhias podem, por meio dos resultados obtidos pela auditoria, fornecer orientação, recomendações e suporte à geração de valor para garantir o sucesso do negócio. Percebe-se assim que a auditoria pode ser considerada uma ferramenta muito importante podendo contribuir para a resolução de problemas com eficiência e eficácia e, conseqüentemente auxiliar no processo de tomada de decisão nas organizações.

Para Kelles (2007, p. 218-219):

A grande vantagem vislumbrada com a auditoria de gestão é que essa sistemática possibilita não apenas a detecção de faltas, mas, sobretudo, a implementação de ações corretivas que, segundo Ferraz (2005, p. 455), poderiam ser instrumentalizadas por meio de um Termo de Ajustamento de Gestão — TAG, à semelhança de análogo instrumento levado a efeito pelo Ministério Público — a TAC — Termo de Ajustamento de Conduta. (KELLES, 2007, p.218-219)

No entendimento de Crepaldi (2016, p.40) “... é preciso aumentar a eficácia gerencial por meio de recomendações compatíveis, aplicáveis e inovadoras, aumentar a eficácia e eficiência do processo auditorial e trazer benefícios efetivos para entidade auditada. ” É sobre o seu objetivo que Crepaldi (2016) relata:

O objetivo principal da auditoria pode ser descrito, em linhas gerais, como o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada. Em seu exame, o auditor, por um lado, utilizar os critérios e procedimentos que lhe permitem assegurar a inexistência de valores ou fatos não constantes das demonstrações financeiras que sejam necessários para seu bom entendimento. (CREPALDI, 2016, p.04)

Os impactos positivos identificados com a implantação da auditoria dentro das organizações vão desde validação de controles e de processos, mas também uma segurança maior na tomada de decisões e a já falada confiabilidade. E tais impactos possibilitará maiores investimentos em sua linha de produção e expansão de seus mercados, tanto no mercado interno quanto no mercado externo.

## **2.4 Controle Interno**

Controle Interno: fiscalização e acompanhamento exercidos no âmbito de cada Poder, sobre os atos da administração pública de caráter orçamentário, financeiro, contábil e

patrimonial, exercidos pelos órgãos públicos, internamente, com o objetivo de assegurar economicidade, eficiência, legalidade, moralidade e publicidade na aplicação do dinheiro público, bem como apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. Qualquer controle efetivado pelo Poder Executivo sobre seus próprios serviços ou agentes é considerado interno. Fonte: Senado Federal

Conforme Santana Pinho (2007, p.47):

O Controle interno é um conjunto de normas criadas pela entidade que permeia todas as atividades e visa à eficácia organizacional. Reflete o estilo gerencial, a estruturação dos negócios e a cultura organizacional. Cada entidade, portanto, abriga um sistema contábil interno único. (PINHO, 2007, p.47)

Segundo Peter & Machado (2009, p.24):

Constituem controles internos o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que os objetivos do órgãos e entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público. (PETER & MACHADO, 2009, p.24)

O sistema de controle interno é definido como um processo efetuado por uma estrutura da organização que envolve a descrição das funções, nível de autoridade e fluxos de informações por meio de pessoas e de um sistema de gestão de informação, visando ajudar no cumprimento de objetivos específicos ou gerais.

Um sistema de controle interno é utilizado para um determinado momento da empresa tendo de ser alterado ao longo do tempo. O que foi eficiente para uma situação passada talvez não tenha mais efeito desejado ou não possa mais ser aplicado. Isso é explicado por causa das mudanças que podem ocorrer nos negócios, a entrada de pessoas novas, falhas que ocorrem na supervisão, como também a falta de tempo ou de recursos materiais, além de outros fatores de pressão.

Segundo Andrade & Rosseti (2004), considerando-se que cada empresa possui características específicas, não há um modelo “pré-fabricado” de sistema de controle que se adapte às necessidades de qualquer empresa, porém certos fatores podem ser considerados importantes para o controle em médias e grandes empresas, a saber:

- a. Organograma que estabeleça os arranjos e as inter-relações das unidades constitutivas do sistema organizacional, delineando as linhas de subordinação funcional e a devida segregação de funções;
- b. Manual de procedimentos com um sistema de autorizações, aprovações e de linhas de responsabilidade, e estabelecimento de práticas processuais e de rotinas;

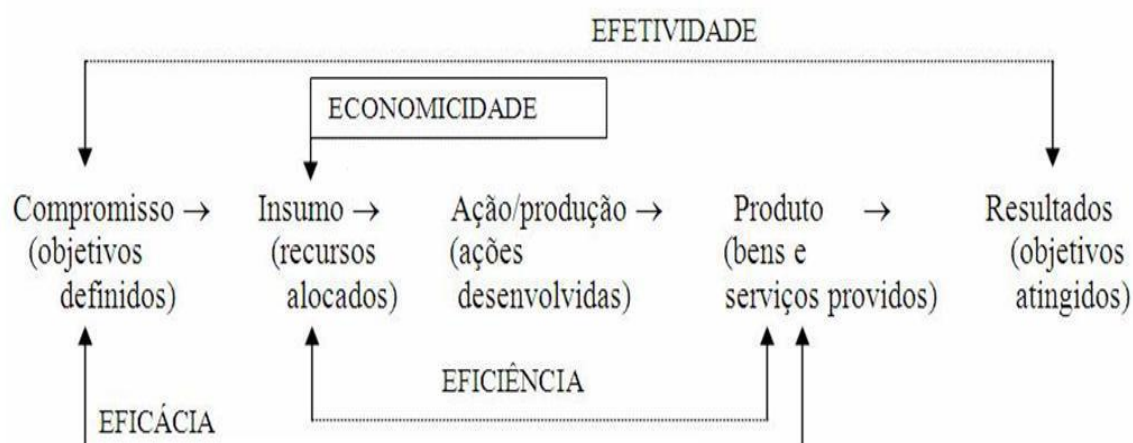
- c. Estrutura contábil adequada, incluindo técnicas orçamentárias e de custos um plano de contas e sua descrição, manual de procedimentos e gráficos descritivos de fluxos de transações;
- d. Qualidade dos integrantes do quadro de pessoal condizente com as práticas, natureza dos cargos e responsabilidades, e com treinamento adequado;
- e. Auditoria interna que se reporte, diretamente, a um membro da administração, com a incumbência de verificar, avaliar e aperfeiçoar os controles continuamente;

O sistema de controle interno deve variar, de acordo com a natureza do negócio, estrutura e tamanho da empresa, diversidade e complexidade das operações, o que significa dizer que algumas empresas aplicarão técnicas avançadas de processamento eletrônico de dados e outras aplicarão processos manuais, segundo o volume interno de operações e das necessidades ou complexidade das informações.

## 2.5 Características de Auditoria Operacional

As auditorias operacionais podem examinar, em um mesmo trabalho, uma ou mais das principais dimensões de análise. O diagrama de insumo-produto ilustra essas dimensões e suas inter-relações:

Figura 1: Diagrama de Insumo-produto.



Fonte: Adaptado de ISSAI 3000/1.4, 2004.

As auditorias operacionais possuem características próprias que as distinguem das auditorias tradicionais. Ao contrário das auditorias de regularidade, que adotam padrões

relativamente fixos, as auditorias operacionais, devido à variedade e complexidade das questões tratadas, possuem maior flexibilidade na escolha de temas, objetos de auditoria, métodos de trabalho e forma de comunicar as conclusões de auditoria. Empregam ampla seleção de métodos de avaliação e investigação de diferentes áreas do conhecimento, em especial das ciências sociais (ISSAI 3000/1.2, 2.2, 2004; ISSAI 400/4,21, 2001)

Conforme Oliveira, et. al (2008, p.108) A Figura 2 resume as fases da auditoria operacional, que são:

- Identificação do problema objeto de análises e avaliações pelo auditor;
- Busca de uma solução;
- Elaboração dos relatórios conclusivos.

Figura 2: Fases da auditoria operacional

FASES	EXEMPLOS
Identificação do problema.	-Áreas ou unidades de trabalho com desempenho abaixo da média.  -Divisões gerenciais que geraram contribuições negativas aos resultados.
-----	-----
Análise quantificação do problema.	-Atribuições de responsabilidades.  -Por que e quando Ocorreram as falhas.  -Mensuração das perdas ocorridas ou em potencial.
-----	-----
Análise da solução	-Críticas construtivas e inteligentes para a eliminação das falhas.  -Busca de soluções alternativas.
-----	-----
Relatórios conclusivo	-Contêm a descrição dos problemas, principais efeitos, e a solução encontrada.

Fonte: Oliveira, Diniz filho, Alves e Gomes (2008 p. 112).

Controle de qualidade nas auditorias operacionais é o conjunto de políticas, sistemas, e procedimentos estabelecidos para proporcionar adequada segurança de que os trabalhos

alcancem seus objetivos, tenham excelência técnica e satisfaçam as normas e os padrões profissionais estabelecidos (ISSAI 3000/Apêndice 4, 2004).

O controle de qualidade é importante, ainda, porque possibilita o contínuo aperfeiçoamento dos trabalhos desenvolvidos, a partir da incorporação de lições aprendidas.

A qualidade no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria operacional é assegurada pela aderência a princípios, procedimentos e metodologias específicos, visando ao alcance de níveis crescentes de objetividade, confiabilidade, consistência e utilidade na elaboração dos relatórios e dos demais documentos produzidos. O controle de qualidade é exercido com os seguintes objetivos:

- Assegurar a qualidade dos relatórios de auditoria.
- Identificar oportunidades de melhoria na condução de trabalhos futuros e evitar a repetição de deficiência.

Outra forma real de promover a qualidade das auditorias consiste em criar condições de trabalho que promovam o diálogo, a comissão tem que ter confiança mútua dentro da organização, bem como estimular o senso de responsabilidade dos auditores.

Planejar é a técnica de se pensar hoje as implicações futuras de uma decisão que pode ser ou não tomada agora. É o prever hoje o que poderá ocorrer amanhã. É a função basilar da administração. E isso vale também para a atividade auditorial.

A auditoria operacional, também denominada de auditoria de resultados, objetiva verificar se, na execução de práticas administrativas, foram observados os princípios de economia (gastar menos), eficiência (gastar bem) e eficácia (gastar certo). Nesse tipo de auditoria, o auditor não emite parecer sobre as demonstrações contábeis, e, sim, comentários sobre as práticas operacionais. (ARAÚJO, 2006, P.43).

Os comentários da auditoria operacional têm que ser justos, evitando apresentar os resultados com imparcialidade e tendência a enfatizar em excesso as deficiências de desempenho, além de incluir os aspectos positivos e os negativos.

## **2.6 Auditoria Externa**

De acordo com Franco e Marra (2001) auditoria externa ou auditoria independente, é aquela realizada por auditor profissional liberal ou sociedade especializada de auditoria, que não mantenham nenhum tipo de vínculo com a empresa ou entidade a ser auditada.

A auditoria é uma técnica contábil que avalia por meio de processos a veracidade de documentos e informações da empresa e se os mesmos estão de acordo com as normas

estabelecidas, todos os processos da auditoria devem ser executados e auditados por um profissional especializado, devidamente registrado no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI), cujo cadastro é obtido mediante aprovação em rigoroso processo de registro, e para empresas e sociedades de capital aberto, ou sujeitas a órgãos reguladores, o Auditor independente ainda deverá ser inscrito na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), mantém um programa de pontuação relativo ao programa de educação continuada, onde o profissional de auditoria independente, tem de se manter atualizado, realizando cursos e treinamentos, para obtenção da pontuação necessária.

AUDITORIA INTERNA	AUDITORIA EXTERNA
1. É Empregado da empresa auditada.	1. Não tem vínculo empregatício com a empresa auditada.

Por fim, devido a finalidade do trabalho, foi realizado uma breve caracterização da auditoria externa, para tornar aparente, principalmente, as diferenças entre as espécies de auditoria.

### 3 PAPEL DA AUDITORIA INTERNA

A busca por processos mais transparentes utilizando a auditoria como ferramenta coloca a empresa em um patamar de Governança Corporativa diferenciada. A importância desta atividade de alta gestão é demonstrada por Luca et al. (2010) que identificaram mecanismos de auditoria em empresas listadas nos níveis diferenciados de Governança Corporativa e no Novo Mercado da Bovespa. Evidenciam, ainda, como estes mecanismos contribuem para atingir a comunicação e a transparência da gestão da empresa junto aos *stakeholders*.

Por meio da independência e de uma abordagem sistemática e disciplinada, a auditoria auxilia a organização no alcance de seus objetivos, avaliando e melhorando a eficácia dos processos de gestão de riscos, de controle e governança corporativa. (FREIRE; ARAUJO, 2006).

Segundo Dereli, Baykasoglu e Das (2007), o valor agregado da auditoria está emergindo com uma das mais poderosas ferramentas da melhoria contínua da qualidade.

Karapetrovic e Willborn (2002) ressaltam a auditoria como ferramenta indispensável quando se procura a adequação a padrões. Em uma abordagem diferente, Ferreira et al. (2008)



utilizam a auditoria de processos para a detecção de não-conformidades consolidando-a como uma ferramenta de apoio à melhoria contínua de processos de manufatura.

Segundo Shimizu (2010), em uma organização os problemas são muito mais amplos e complexos, envolvendo riscos e incertezas. Necessitam da opinião e participação de muitas pessoas, em diversos níveis funcionais. O processo de decisão em uma empresa ou organização deve ser estruturado e resolvido de forma formal, detalhado, consistente e transparente.

Com relação aos métodos de tomada de decisão, Saaty (2007) mostra a preocupação dos indivíduos, corporações e governos em lidar com o complexo problema de comandar e priorizar as numerosas decisões em acordo com a urgência e a importância.

### **3.1 Classificação de auditoria interna**

Ferreira et al. (2008) destacam que existem diversos tipos de auditoria como: auditoria ambiental, auditoria corporativa, auditoria de saúde e segurança ocupacional, auditoria contábil, auditoria de fornecedores, auditoria de qualidade, entre outros. Enquanto, Liu e Chin (2010) afirmam que os resultados gerados pela auditoria são fonte de elementos de gestão de alto nível e podem, assim, contribuir para o desenvolvimento de planos de ação com a finalidade de melhoria dos processos.

Dessa forma, a auditoria pode ser classificada como um método de avaliação de risco e detecção de não-conformidades que desempenha um importante papel de identificar os fatores que prendem o negócio para o alcance de seus objetivos, considerando a gestão dos riscos atrelados aos fatores (SUEYOSHI; CHANG; CHIANG, 2009).

### **3.2 Importância de auditoria interna**

Saaty (2007) define que a tomada de decisão é um assunto complexo cujas ideias e princípios aparentemente não são compreendidos e praticados de forma lógica.

Por sua vez, Shimizu (2010) destaca que dentro de um ambiente corporativo ter apenas a melhor decisão não é suficiente. O mais importante é obter o cenário de possíveis alternativas de decisão.

O autor ainda cita que a tomada de decisão frequentemente envolve temas como: a geração de alternativas, a definição de prioridades, a escolha da melhor alternativa, a alocação de recursos, a determinação de exigências, a previsão de resultados, o desenho de sistemas, a otimização de desempenho, planejamento, resolução de conflitos, entre outros. A partir das

afirmações destes autores percebe-se que o processo de tomada de decisão engloba uma série de fatores.

Logo, por tratar-se de um assunto complexo, não ser possível trabalhar somente com a melhor decisão, é evidente e de acordo com a opinião do Watanabe (2011), que para se chegar a uma boa tomada de decisão e resolver seus problemas, a empresa deve avaliar as diversas situações, organizar e ampliar a forma de pensar

Para Karapetrovic e Willborn (2001), o empenho dos auditores em identificar melhorias para contribuir para o planejamento e gestão dos sistemas de auditoria é extremamente importante. Além disso, os autores afirmam que a auditoria pode identificar problemas ou fraquezas, oportunidades de melhoria, e utilização dos seus resultados para o plano estratégico e operacional do negócio.

Peecher, Schwartz e Solomon (2007) afirmam que o procedimento de auditoria considera as evidências como diretrizes, avaliação de risco e a experiência do auditor. Pelo mesmo motivo, os autores Dereli, Baykasoglu e Das (2007) enfatizam que a escolha da equipe de auditores é uma etapa crucial - seus membros devem ter profundo conhecimento dos processos que serão auditados - para o alcance dos objetivos da auditoria, e, por conseguinte, melhor desempenho empresarial.

Dessa forma, é possível inferir que auditoria interna tem grande importância na organização de uma empresa, dentre elas, destacam-se: a contribuição na exatidão dos relatórios financeiros e demonstrativos contábeis, gerência das informações sobre o Patrimônio da empresa e auxiliar os administradores na tomada de decisão.

### **3.3 Modalidades da auditoria interna**

A Auditoria Contábil e Financeira assegura a autenticidade de seus demonstrativos financeiros e relatórios contábeis, através de seus controles internos contábeis e financeiros.

A Auditoria Operacional busca um melhoramento do sistema operacional, conforme suas metas, diminuindo os custos operacionais.

Enquanto, a Auditoria Fiscal é voltada para as obrigações tributárias das empresas e de seus contribuintes, documentos fiscais. Segundo o Jund Filho (2000, p. 32):

A auditoria tributária objetiva o exame e avaliação de planejamento tributário e a eficiência e eficácia dos procedimentos e controles adotados para operação, pagamento e recuperação de impostos, taxas e quaisquer ônus de natureza fisco-tributário que incida nas operações, bens e documentos da empresa (JUND FILHO, 2000, p.32)

### 3.4 Objetivos da auditoria interna

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade relativas à Auditoria Interna, os principais objetivos da auditoria interna, são:

- A regularidade da gestão operacional, orçamentária, financeira, recursos humanos, suprimento de bens e serviços e patrimonial da Instituição, objetivando a eficiência e efetividade;
- A regularidade das contas, a eficiência na aplicação dos recursos disponíveis, observando os princípios da legalidade, legitimidade e economicidade;
- Aplicação regular e a utilização adequada de recursos e bens disponíveis;
- Aos órgãos responsáveis pela administração, planejamento, orçamento e programação financeira, informações oportunas que permitam aperfeiçoar essas atividades;
- O fiel cumprimento das leis, normas e regulamentos bem como a eficiência e a qualidade técnica dos controles contábeis, orçamentários, financeiros e patrimoniais da Instituição;
- A interpretação de normas, instruções de procedimentos e a qualquer outro assunto no âmbito de sua competência ou atribuição.

### 3.5 Normas Da Auditoria Interna

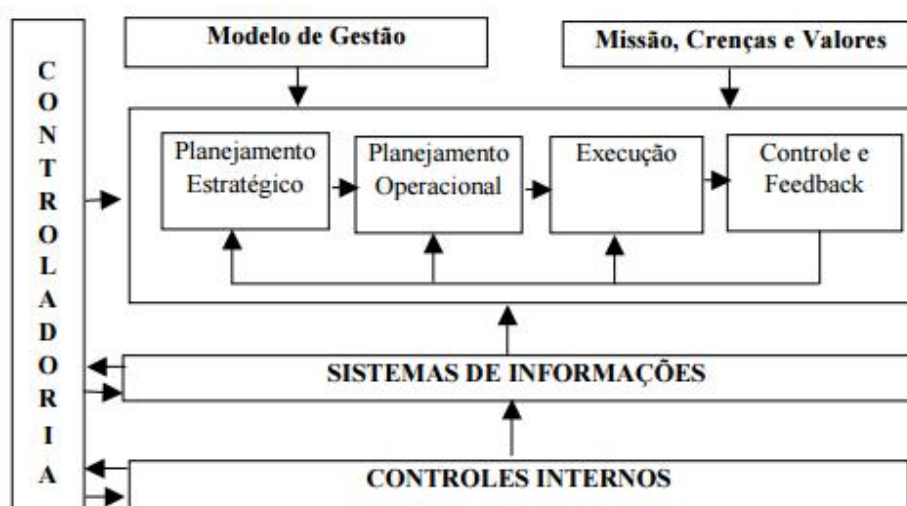
Pelas normas, aprovadas em 24 de março de 1995, através da Resolução 780, o Conselho Federal de Contabilidade emitiu as Normas Brasileiras de Contabilidade relativas à Auditoria Interna (NBC TI 01, antiga NBC T 12), divididas em:

1. Normas de execução dos trabalhos:
  - a. Planejamento da Auditoria interna;
  - b. Riscos da Auditoria interna;
  - c. Procedimentos da Auditoria interna;
  - d. Amostragem; e
  - e. Processamento Eletrônico de Dados – PED.
2. Normas relativas ao relatório da Auditoria Interna:
  - a. O objetivo e a extensão dos trabalhos;
  - b. A metodologia adotada;
  - c. Os principais procedimentos de auditoria aplicados e sua extensão;
  - d. Eventuais limitações ao alcance dos procedimentos de auditoria;
  - e. A descrição dos fatos constatados e as evidências encontradas;
  - f. Os riscos associados aos fatos constatados; e
  - g. As conclusões e as recomendações resultantes dos fatos constatados.

## 4 O CONTROLE INTERNO E A CONTROLADORIA COMO FERRAMENTA DE GESTÃO EMPRESARIAL

A Controladoria é tida como um órgão administrativo, que provê informações aos departamentos e à alta administração, onde o *controller* é o encarregado pelo departamento de controladoria e também em administrar as informações que são alimentadas nos sistemas. Para isto, é necessário que o profissional domine as ferramentas disponíveis para executar com mais eficiência e eficácia a gestão operacional e financeira da empresa.

Figura 03: A participação da Controladoria no Processo de Gestão



Fonte: GIONGO; NASCIMENTO, 2005, p.3. CATELLI 2001.

Para Giongo e Nascimento (2005, p. 3), a atividade da controladoria no processo de gestão a partir da implantação e monitoramento dos controles internos da organização. Ainda segundo os autores, a implantação de uma correta estrutura de controles internos favorece um adequado sistema de informações, e por isso, permite à controladoria fazer parte ao processo de gestão eficaz com informações consistentes, necessárias à tomada de decisões.

### 4.1 Planejamento

Nascimento e Reginato (2013, p. 136), citam Gehrking (1997) quanto à história do planejamento empresarial, que é apresentado em três fases, sendo elas:

Primeira: Fase da Produção em Massa, entre os anos 1900 e 1930, caracterizou-se pela estabilidade ambiental e pouca interferência governamental. O planejamento tinha como preocupações principais o desenvolvimento de novos métodos de produção e controle de custos;

Segunda: Fase do Marketing em Massa, entre meados de 1930 até 1950, as empresas mudaram o foco do ambiente interno para o ambiente externo, buscando compreender os desejos dos consumidores para incorporá-los ao planejamento; e  
 Terceira: Era da Informação, ou do Conhecimento, estendendo-se do final dos anos 1950 até os dias atuais. Esse período tem sido marcado por um ambiente crescentemente instável e turbulento no qual os instrumentos de projeção de resultados, tornaram-se ultrapassados como ferramentas de planejamento.

Ainda de acordo com os autores, o planejamento pode ser um instrumento que a alta administração pode utilizar para que torne mais fácil o relacionamento da empresa com o ambiente, como também pode ser utilizado como “uma poderosa ferramenta de controle gerencial interno” (2013, p. 137) e também ajuda a identificar de que forma cada indivíduo dentro da organização contribui para alcançar os objetivos globais da organização. Há de se levar em consideração, que deve se observar a cultura organizacional<sup>1</sup> para que haja descentralização ou não do processo de planejamento.

É importante salientar que o planejamento vem a ser uma das quatro funções básicas da administração, para Chiavenato (2003, p. 167), “o planejamento é uma função administrativa que serve como base para as demais funções: organização, direção e controle. Ele determina quais serão os objetivos a serem atingidos e qual a melhor maneira para alcançá-los”. A função planejamento é o início, todas as demais funções decorrem do planejamento. Por isso a necessidade de ser executada de maneira correta, para que se possa alcançar o sucesso organizacional (CARAVANTES; PANNO; KLOECKNE, 2005).

O estabelecimento de uma tarefa ou trabalho, com métodos apropriados, vem a ser um planejamento. Para Oliveira, Perez Jr e Silva (2014, p. 29), o planejamento é um dos instrumentos elementares para que haja orientação e controle das atividades que a empresa desempenha. Sendo assim, para os autores, é importante que haja conhecimento total dos objetivos estabelecidos e da maneira com que irá alcançá-los. Aos objetivos documentados, dá-se o nome de Planejamento de Estratégico.

#### **4.1.1 Planejamento Estratégico**

Sobre esse assunto, Nascimento e Reginato (2013, p. 143) afirmam que o termo estratégia é amplamente empregado no mundo empresarial e que corresponde a “um conjunto de regras de tomada de decisão para a orientação do comportamento de uma organização”, de

---

<sup>1</sup> É um sistema de valores compartilhados pelos seus membros, em todos os níveis, que diferencia uma organização das demais. MENDES, Jeronimo. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/artigos/negocios/como-entender-a-cultura-organizacional-da-sua-empresa/46093/> Acesso em abril de 2018.

forma tal que a empresa permaneça competitiva no mercado em que atua e vista como atrativa para os investidores que esperam benefícios econômicos.

Para Pinto (2006 apud GOMES, 2011, p.38) a estratégia mostra-se como a prática de diminuir as influências dos elementos internos e externos que venham impactar negativamente o desempenho das organizações. No dizer do autor, a estratégia utilizada como ferramenta de gestão, se antecipa a fatores negativos para que eles não venham a atrapalhar ou até mesmo inviabilizar a trajetória da empresa, e objetiva os fatores positivos:

[...] a afetiva capacidade de ancorar de forma competente nossos reais desafios no futuro, na modernidade, nos processos de modernização, procurando eliminar ou atenuar os aspectos negativos de todos os fatores externos e internos que conspiram contra uma trajetória constante, e objetivando sempre os melhores resultados possíveis para os esforços despendidos. (PINTO, 2006, p.28)

Nada obstante, Nascimento e Reginato (2013, p. 143) definem estratégia como “caminhos escolhidos para posicionar ou reposicionar a empresa em seu ambiente”, ao ser exercida a estratégia a empresa consegue se manter orientada ao ambiente, preservando sua funcionalidade para assim alcançar os objetivos primários que são os da sobrevivência.

No planejamento estratégico é que está definido a visão de futuro da empresa, que envolve a criação de objetivos a serem atingidos delimitados no tempo, em um prazo de médio e longo prazo (SCHMIDT et al, 2014, p. 17).

Dentro desta ótica, Oliveira, Perez Jr e Silva (2014), destacam que é de competência da alta administração definir os objetivos da empresa e também de municiar com ferramentas necessárias para a execução. Os autores ainda ressaltam que “a estratégia, no contexto do ambiente corporativo, é a determinação de metas básicas a longo prazo e dos objetivos da empresa”. Com isto, conceitua-se planejamento estratégico como o conjunto objetivos, finalidades, metas, diretrizes e planos.

#### **4.1.1.1 Elaboração do plano**

Em conformidade com Oliveira, Perez Jr e Silva (2014, p. 32), a sequência para a elaboração do plano compreende:

- a) A determinação da missão da empresa;
- b) A análise ambiental, que inclui:
  - i. A identificação dos fatores-chaves de sucesso;
  - ii. A análise das variáveis ambientais críticas internas e externas;
- c) O estabelecimento de diretrizes e objetivos estratégicos;
- d) A determinação de estratégias;

e) A avaliação dessas estratégias.

O planejamento estratégico traz diversos benefícios para a empresa, Nascimento e Reginato (2013, p.148) citam os seguintes: comunicação, motivação, padrões, renovação, prioridades, pró atividade, alocação de recursos de forma criteriosa, manutenção do equilíbrio e conciliação das oportunidades presentes com forças e fraquezas.

#### 4.1.1.2 Planejamento Orçamentário

A utilização de orçamentos como instrumento de gestão empresarial deve ser vista notoriedade para o controle e avaliação dos resultados a serem alcançados pelas operações planejadas, sendo, desta forma, uma ferramenta imperativa para assegurar o processo de tomada de decisão. Nesse sentido, Nascimento e Reginato (2013, p. 158) afirmam que:

Os produtos do planejamento devem ser as clássicas demonstrações financeiras, isto é, balanço patrimonial, demonstração de fluxo de caixa e demonstração de resultados, além do plano de investimentos, as quais devem ser analisadas sob duas diferentes perspectivas: a da alta administração e a dos gestores operacionais.

Sob a perspectiva da alta administração, o planejamento é capaz de mostrar uma visão completa dos ativos, passivos e fluxo de caixa, de onde pode se extrair indicadores que são utilizados para nortear a gestão da empresa. Os autores relatam também as seguintes vantagens da adoção do orçamento:

- a) Disciplina quanto ao nível de gastos compatível com o resultado econômico esperado;
- b) Visibilidade;
- c) Definição de responsabilidade de gestores;
- d) Avaliação de desempenho;
- e) Instrumento de validação da estratégia.

No que se refere as desvantagens da adoção de orçamento, os autores destacam os seguintes pontos:

- a) Se elaborado com premissas erradas, ele pode induzir a decisões equivocadas;
- b) Os orçamentos podem conter *gorduras* nele introduzidas pelos gestores, no sentido de se pouparem da necessidade de explicação para desvios negativos;
- c) Se utilizado como mecanismo de avaliação de desempenho dos gestores, o orçamento pode ser estimulante para que se pratique a *administração criativa*, na qual receitas e despesas podem ser *administradas* de acordo com a conveniência, estimulando conflitos de agência;

- d) Sem um controle forte, pode ser apenas um instrumento *pro forma*, o que implica contraírem custos administrativos;
- e) A principal desvantagem é que se traça uma trajetória da empresa a partir de uma fotografia construída por meio de uma análise subjetiva das variáveis ambientais.

A propósito, os autores também afirmam que há um paradoxo no meio empresarial, visto que caso não haja um planejamento adequado, o crescimento e lucro podem configurar em fracasso a médio e longo prazo. Dito isto, mesmo que a empresa obtenha lucros, mas se não tiver a capacidade de gerar caixa no momento adequado, isso pode ocorrer. Por este motivo, é imprescindível que haja conciliação dos prazos de realização dos ativos com os prazos de exigibilidade das fontes de financiamento.

Nascimento e Reginato (2013, p.172) mencionam que “o orçamento, para a área de controladoria, é o principal instrumento de acompanhamento das operações”. Em seguida, os autores nos esclarecem algumas premissas básicas a serem consideradas durante a elaboração do orçamento, isto é, os indicadores de gestão, que permite o equilíbrio operacional, econômico e financeiro, que são eles: prazo médio de recebimento de vendas, pagamento de fornecedores e giro de estoques, projeção de receita e custos e os investimentos.

## 4.2 Controle

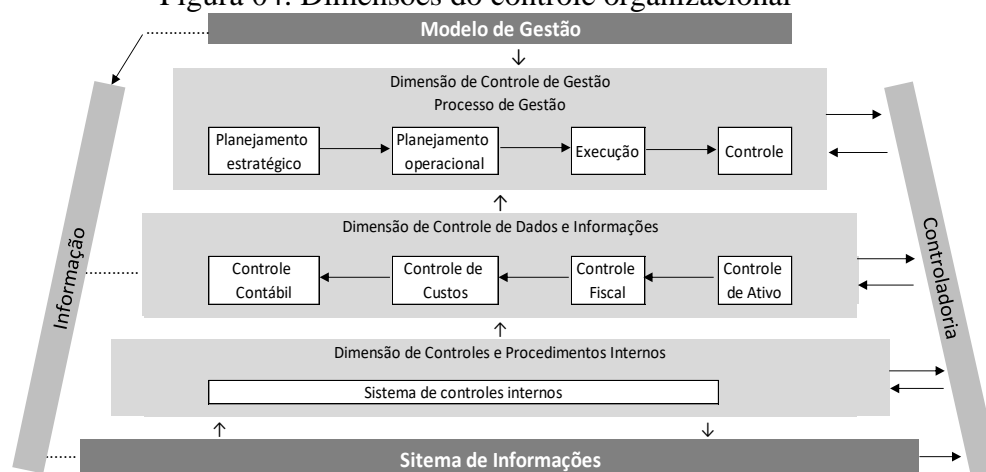
Chiavenato (2003, p.176) afirma que, “o processo de controle é um modelo de gestão utilizado pelos administradores, e tem como finalidade confirmar que os resultados do que foi planejado alcançou os objetivos estabelecidos”. O Controle é a função que agrega as funções da administração. Nesse ciclo o planejamento estabelece os objetivos da organização e o controle averigua se os objetivos estão sendo praticados de acordo com o planejamento. O controle observa o comportamento segundo o planejamento, em relação aos objetivos e preceitos que foram elaborados previamente.

Na visão de Martins (2008, p. 306) “controlar significa conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para sua correção”.

Nascimento e Reginato, apresentam uma imagem (Figura 04) que expõe as dimensões do controle organizacional:



Figura 04: Dimensões do controle organizacional



Fonte: Nascimento e Reginato (2013, p.05)

Assim como pode se observar, os autores destacam que a visão dimensional do controle é instituída com base no modelo de gestão, que “se fundamenta nas crenças e valores dos líderes da empresa e em sua percepção”. No dizer dos autores, o sistema de controles internos é influenciado pelo ambiente de controle, isto é, pela organização formal em si, pela atitude e compromisso da administração e dos funcionários, pelos métodos e avaliação e gerenciamento de riscos. Esse ambiente é quem tornará promissor ou não a implantação e execução dos procedimentos de controle.

O controle organizacional em sua forma plena reflete os meios utilizados pela administração para criar padrões de comportamento a serem seguidos pelos membros organizacionais, de forma que estes levem o empreendimento a eficácia, e que sirvam de base para o seu próprio monitoramento, utilizando-se procedimentos apropriados de gestão, entre eles o planejamento, considerado um instrumento macro de controle. (NASCIMENTO E REGINATO, 2013, p.3)

Ao referir-se a controle, Catelli (2015, p. 171) sustenta que para que haja um desempenho eficaz da função controle é imprescindível ter um sistema de informação eficiente, na qual mostrará a necessidade de ações corretivas, deixando viável aos gestores julgar se seus objetivos pertinentes ou não, em razão das alterações no ambiente interno ou externo. O autor ainda se utiliza da seguinte argumentação:

A função controle está intimamente ligada a função planejamento por meio do sistema de *feedback* que fornece informações sobre o resultado das informações passadas. Tal sistema é necessário para avaliar a qualidade do processo decisório e seus aprimoramentos.

Azevedo (2016) a presença de controles eficazes é uma exigência das empresas modernas, na qual as informações devem ser confiáveis e os controles devem ser exercidos sob

o enfoque gerencial, tornando-se assim elementos vitais para embasar as decisões a serem tomadas.

#### **4.2.1 Controle Interno**

O objetivo do controle interno é assegurar seus ativos, produzir os dados contábeis coerentes e orientar a sua administração na condução ordenada dos negócios da empresa. O objetivo dos processos que o gestor determina, protegendo seu plano para alcançar o mesmo, buscando eficientes métodos para controlar-lós.

São procedimentos internos dentro da empresa, dando suporte ao departamento contábil, para definir a direção e eficiência operacional, com a política de evitar erros e fraudes na empresa. Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002, p.84-85), explicitam os principais objetivos do sistema de Controle Interno:

- Políticas e normas da companhia, incluindo o código de ética;
- Obter informações confiáveis, de qualidade e em tempo hábil, que sejam realmente úteis para as tomadas de decisões;
- Comprovar relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- Proteger os ativos da entidade, como bens e direitos;
- Localiza os erros e promove ao mesmo tempo a uniformidade da correção;
- Registrar diversas operações, utilizando os recursos da empresa;
- Estimular a eficiência do pessoal, mediante a vigilância exercida por meio de relatórios;
- Certifica que os passivos da empresa estão registrados no controle das provisões, perdas reais e previstas;
- Confirma o processamento correto das transações da empresa, bem como a autorização de todos os gastos incorridos no período;
- Utilizando sempre com os procedimentos da Legislação em vigor.

Para Giongo e Nascimento (2005, p.4), “uma sólida base de controles internos representa a segurança necessária nas informações geradas pela área de controladoria e, conseqüentemente, o apoio adequado em todas as etapas do processo de gestão”. Este aspecto também é comentado por Nascimento e Reginato (2013, p. 132) que destaca que uma sólida estrutura de controles internos junto com a eficácia do trabalho de controladoria apresenta as seguintes vantagens:

- Aumento de eficiência operacional;
- Tomada de melhores decisões operacionais;
- Proporciona avaliação de desempenho mais corretas;
- Diminui o risco da ocorrência de erros e fraudes;

Ainda em conformidade com estes autores, a área de controladoria deve estar atenta às mudanças no ambiente interno e externo para ser realizado oportunamente a adequação dos controles e revisão do processo de gestão através do planejamento estratégico e operacional. Apesar disso, apresentam os principais problemas relacionados a controles internos:

- Existência de conluio de funcionários;
- Ocorrência de erros por falta de informação e instrução dos funcionários;
- Ocorrência de erros por negligência de funcionários na execução das tarefas diárias;
- Maior exposição à fraude;
- Penalidades impostas por órgãos fiscalizadores e normatizadores;
- Publicidade desfavorável;
- Redução de investimentos e queda do valor das ações no mercado.

Há de se notar que o fator humano se destaca entre os diversos motivos citados acima. Ao referir-se ao controle interno, os autores ainda afirmam que “ética e transparência são conceitos básicos dos controles internos”.

Uma ferramenta fundamental que é amplamente usado pelo controle interno para apresentação de dados e realização de cálculos, substituindo o lápis e papel é a planilha eletrônica. Apesar de existir diversos sistemas integrados, ainda se torna muito útil para o trabalho dos profissionais organizar dados e auxiliar em levantamentos. (SILVA; DANDARO, 2015, p. 79)

Azevedo (2016, p. 11) a gestão empresarial é muito dinâmica, os resultados que a empresa obteve no passado, não garantem por si só novos resultados em um ambiente competitivo, no ponto de vista do autor é necessário que a empresa tenha organização e controle eficientes para resolver os problemas de gestão.

Existem inúmeros tipos de controle interno, e cada empresa utiliza um tipo ou mais, conforme seu ramo de atividade e suas necessidades.

### 4.2.2 Controle Gerencial

Na perspectiva de Azevedo (2016, p. 01), no atual cenário empresarial, deve-se considerar: exponencial desenvolvimento tecnológico, o processo de evolução da economia e o crescimento das organizações tornaram o ambiente complexo, dificultando a gestão dos negócios. Levando-se em consideração que a informação é fundamental para o processo de gestão, os controles gerenciais passaram a ocupar posição de destaque na pauta de prioridades dos executivos.

O autor destaca ainda que “o controle gerencial deve assegurar que os resultados das operações se aproximem dos objetivos estabelecidos”. Para que haja a assecuração, os controles precisam estar dispostos em pontos estratégicos: antes que a operação seja totalmente completada; durante a ação, através de paradas para testes e inspeções, aprovando ou não a continuidade operacional; ou após a realização dos trabalhos, gerando o processo de “*feedback*”. É importante destacar que a ausência e/ou falha no controle gerencial de previsões e acompanhamento das operações e a indevida avaliação do risco constituem características negativas de uma empresa moderna.

### 4.3 Controle e a Contabilidade de Custos

Segundo Martins (2008, p. 23) por um longo período de tempo a contabilidade de custos era entendida como instrumento útil simplesmente ao custeamento dos produtos e aplicado somente às empresas industriais. Todavia, atualmente, esse ramo da contabilidade é constituído de técnicas que podem e devem ser aplicadas a todas as atividades empresariais e não somente às indústrias. Outro ensinamento do autor é que “a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões”. Quanto ao controle, a sua implementação deve ocorrer de acordo com a estrutura organizacional.

Isto vem ao encontro de Nascimento e Reginato (2013, p. 9), que cita que “os objetivos do controle de custos podem variar de uma empresa para outra” e acrescenta que o controle se propõe ao gerenciamento de tudo o que envolve os seguintes pontos:

- a) A modelagem e a alocação de custos por áreas, departamentos, centros de custos;
- b) A definição do método a ser adotado para cada apuração de custos;
- c) A análise custo-volume-lucro;
- d) A otimização no uso dos recursos;
- e) A avaliação continua dos estoques; e
- f) O auxílio na formação do preço de venda.

Para Martins (2008, p.306) existem alguns problemas advindos de custos quando apurados para controle. Isso ocorre devido ao fato de que o sistema de custos possibilita aos gestores o conhecimento do que está ocorrendo na empresa e isso pode gerar um descontentamento por parte dos funcionários, visto que estes encontram-se obrigados a dar pormenores rotineiramente do que ocorre nas seções, com isso podem sentir-se espionados e controlados. A reação tenderá a ser maior caso o funcionário desconfie que seu desempenho esteja sendo comparado. Todavia, não há importância a apresentação de relatórios, caso não permita ter uma base de comparação entre o corrido e o que deveria ocorrer.

Azevedo (2016) destaca a distinção entre contabilidade industrial e contabilidade de custos, uma vez que a contabilidade industrial representa a aplicação dos princípios e preceitos da contabilidade financeira, ao registro, organização e controle das operações de empresas industriais, enquanto que a contabilidade de custos, por seu lado, engloba técnicas de contabilidade financeira e outras técnicas extra contábeis para o registro, organização, análise e interpretação dos dados relacionados à atividade desempenhada pela entidade, seja industrial, comercial ou de serviços, dentre outras.

#### **4.4 Controle orçamentário e financeiro**

Para este tópico, cabe a excelente elucidação de Matz, Curry e Frank<sup>2</sup> (*apud* BRAGA 1989, p. 231) que trata da relevância do orçamento como guia para a empresa e seus gestores:

Todo homem de empresa segue, em maior ou menor grau, os princípios orçamentários quando prevê operações e receitas e quando planeja programas de produção, crédito e vendas. Mas orçar é mais do que tudo isso. Orçar é um meio de coordenar a inteligência combinada de toda uma organização em um plano de ação, baseado na experiência anterior e governado por juízo racional de fatores que exercerão influência sobre o curso dos negócios no futuro. Orçar não é apenas controle, não é apenas previsão. É uma análise exigente e rigorosa do passado e um cálculo cuidadoso das prováveis e desejadas operações futuras. O objetivo é colocar o julgamento deliberado, bem concebido e astuto dos negócios em lugar do êxito accidental na administração do empreendimento.

Não se deveria considerar o orçamento como expressão daquilo que se acredite que venha a ocorrer, mas, ao contrário, deve-se considerá-lo como objetivo realizável. É uma bússola pela qual uma empresa pode manter-se tão perto quanto possível do curso traçado. Um orçamento compele os executivos a estudar seus problemas. Instila o hábito da investigação cuidadosa antes que se tomem as decisões. Uma vez completados os estudos e tomadas várias decisões, o orçamento servirá como uma declaração de princípios, baseada nos esforços conjuntos de todos os interessados.

A partir desta proposição, podemos entender o engajamento do controle orçamentário e financeiro para com a gestão empresarial. De acordo com Azevedo (2016) o orçamento não deve ser visto apenas como um instrumento de um sistema global, fazendo parte apenas do

---

<sup>2</sup> MATZ, A., CURRY, O.J. E FRANK, G.W. Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 1987.

planejamento, mas sim como peça de destaque para o controle e avaliação da *performance* a ser atingida pelas operações planejadas, o que poderá resultar em criação de valor para o proprietário da empresa. Caso o planejamento seja bem elaborado, levando-se em conta as diversas variáveis pertinentes à sua elaboração, um orçamento não cumprirá sua finalidade caso não seja possível exercer controle efetivo sobre os resultados projetados.

Em Welsch (1986) encontra-se que o controle de resultados pode ser definido, em termos amplos, como um enfoque sistemático e formal à execução das responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da administração.

Quanto ao controle financeiro, Azevedo (2016) diz que se destina a assegurar a obtenção de recursos e o seu emprego de forma eficaz e eficiente possa atingir os objetivos da organização, fazendo parte do sistema total de controle gerencial. Na concepção do autor “os objetivos de um sistema de controle financeiro são a comunicação, a avaliação e a motivação”. Quanto ao sistema formal de controle financeiro, reconhece quatro elementos básicos: definição de objetivos; formulação de planos; medição de resultados; e comparação dos resultados com os objetivos.

## **5 RESULTADOS**

Atualmente, devido a quantidade de mudanças ocorridas no âmbito econômico, governamental, financeiro, social, ambiental, dentre outras, exige dos gestores uma postura proativa que demanda informações que possibilitem o conhecimento e mensuração das alternativas existentes, favorecendo a escolha das melhores oportunidades.

Assim, haja visto que número de empresas falindo por diferentes e diversos problemas aumenta no mundo todo, parece que um dos principais problemas está na própria capacidade gerencial da área financeira entre outras das empresas.

É possível compreender e evidenciar assim neste estudo sobre a auditoria e controle interno para gestão empresarial, que a auditoria interna é uma ferramenta indispensável que além de assegurar a qualidade, acaba implicando na melhoria contínua e na visibilidade de aspectos de desempenho de negócio. A sua importância foi inegável para o alcance dos objetivos organizacionais, e um melhor, e controlado desempenho de acordo com suas metas.

Mesmo que a organização não possua a obrigatoriedade de manter auditoria independente, ela ainda é capaz de optar em adotar a auditoria interna como uma maneira de determinar a existência de um controle interno, deixando bem claro que as suas atividades estão

sendo feitas de maneira correta e garantindo aos doadores a adequada aplicação dos recursos captados (COLOMBELLI, MURARO e SANTOS, 2012).

Além de evidenciar a real situação da vida financeira e patrimonial da organização, as demonstrações contábeis criadas, no instante em que são comparadas com as de outros exercícios sociais, possibilita que sejam evidenciada uma estimativa de crescimento ou possíveis problemas por parte da instituição, segundo a ITG 2002 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012), as mais importantes demonstrações contábeis que as organizações sem fins lucrativos precisam criar, são os seguintes: Balanço Patrimonial; Demonstração do Resultado do Período; Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; Demonstração de Fluxo de Caixa e Notas Explicativas.

Sendo assim, analisando o que estipula as Normas Brasileiras de Contabilidade, por meio da ITG 2002 e NBC TG 07 as organizações necessitam fazer a apresentação das suas informações de forma correta, tornando assim possível que todos os indivíduos que se interessam sejam capazes de conhecer e compreender a situação financeira e patrimonial das organizações (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012).

Com o intuito de possibilitar uma maior transparência na prestação de informações das organizações, os indivíduos que se responsabilizam em criar as demonstrações precisam procurar compreender que a legislação pertinente, para tornar as informações mais confiáveis e fidedignas, por sua vez, a auditoria e o controle interno são passos complementares a isso.

Além dos aspectos da auditoria interna e externa expostos neste estudo apontou-se que a auditoria operacional por exemplo é feita a partir de um planejamento anual de auditoria e deve ser preparado somente após profundo entendimento e compreensão de aspectos do negócios e objetivos estratégicos da companhia além de delimitação do departamento ou atividades mais problemáticas.

Assim, foi visto que os Controles Internos são estabelecidos a partir de um objetivo de alcançar, e que este objetivo pode ser atingido de formas diferentes, e se expor as categorias do mesmo. O principal ponto visto assim no estudo é que a atividade da controladoria no processo de gestão ocorre a partir da implantação e monitoramento dos controles internos da organização.

Com isso, a implantação de uma correta estrutura de controles internos favorece um adequado sistema de informações, e por isso, permite à controladoria fazer parte ao processo de gestão eficaz com informações consistentes, necessárias à tomada de decisões.

Neste momento se viu como o planejamento pode ser um instrumento que a alta administração pode utilizar para que torne mais fácil o relacionamento da empresa com o ambiente, como também pode ser utilizado como “uma poderosa ferramenta de controle

gerencial interno”. O planejamento estratégico também é essencial neste momento. A estratégia organizacional mostra-se como a prática de diminuir as influências dos elementos internos e externos que venham impactar negativamente o desempenho das organizações, ou seja, a estratégia utilizada como ferramenta de gestão, se antecipa a fatores negativos para que eles não venham a atrapalhar ou até mesmo inviabilizar a trajetória da empresa.

O planejamento orçamentário está dentro deste mesmo contexto, onde “o orçamento, para a área de controladoria, é o principal instrumento de acompanhamento das operações”. Portanto, a utilização de orçamentos como instrumento de gestão empresarial deve ser vista notoriedade para o controle e avaliação dos resultados a serem alcançados pelas operações planejadas, sendo, desta forma, uma ferramenta imperativa para assegurar o processo de tomada de decisão das empresas.

Logo, uma união dos planejamentos junto a uma sólida estrutura de controles internos junto com a eficácia do trabalho de controladoria apresenta as principais vantagens como o aumento de eficiência operacional, a tomada de melhores decisões operacionais, a avaliação de desempenho mais correta e um menor o risco de erros e fraudes.

Por fim, por parte da empresa o controle gerencial e a gestão estratégica das informações que resultam dos planejamentos e controle interno citados são primordiais para uma gestão empresarial eficiente, a qualidade da decisão organizacional indica a capacidade gerencial e o ritmo que ela segue para a estabilidade, prosperidade e continuidade dos negócios que atua.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Esse estudo nos permitiu concluir que a busca por uma maior capacidade de competição faz com que as empresas procurem focar suas estratégias nas atividade-fim que contribuem positivamente. Contudo nem sempre isso resulta em uma economia financeira, caracterizando-se mais como uma alternativa para melhor aproveitamento dos recursos internos, maior foco na operação e minimização de riscos. Observou-se, portanto, que um modo para contornar esse possível entrave seria promover que a empresa possua uma contabilidade minimamente organizada para que, ao longo do tempo, seus proprietários possam medir sua capacidade de acumulação de riqueza administrando a empresa dentro das estratégias definidas pela direção, mantendo-a competitiva. Desse modo seria possível mantê-la saudável na direção dos objetivos e metas a serem alcançados na linha do tempo. Como abordado, grandes parcelas dos fracassos estão relacionadas ao mau planejamento estratégico organizacional, o que deixa evidente que



de nada vale ter um suporte financeiro adequado se a gestão do negócio não consegue o manter próspero.

Merece também destacarmos que o trabalho evidenciou e exemplificou muitos dos principais benefícios gerados pela auditoria, tais como: realização de objetivos e cumprimento das metas da empresa; maior transparência dos processos internos; aumento da competitividade; foco na prevenção de falhas ao invés de em sua correções e aumento da competitividade.

Assim, se concluiu que com a auditoria e o controle interno as organizações podem, mais facilmente, atingir as metas definidas de modo eficaz, estável e positivo no decorrer de sua atuação, sendo mais propensas a sobreviver diante de atribulações de mercado tornando-se sólidas no segmento de atuação.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AUDITORIA CONTÁBIL, CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO CEARÁ, [S.D.]. DISPONÍVEL EM: [HTTPS://WWW.CRC-CE.ORG.BR/FISCALIZACAO/INFORMACOES-IMPORTANTES/AUDITORIA-CONTABIL/](https://www.crc-ce.org.br/fiscalizacao/informacoes-importantes/auditoria-contabil/) ACESSO EM: 2020.

ANDRADE, ADRIANA; ROSSETTI, JOSÉ PASCHOAL. **GOVERNANÇA CORPORATIVA: FUNDAMENTOS, DESENVOLVIMENTO E TENDÊNCIAS**. SÃO PAULO: ATLAS, 2004

ALMEIDA, MARCELO CAVALCANTI. **AUDITORIA: UM CURSO MODERNO E COMPLETO**. 5.ED. SÃO PAULO, ATLAS, 2010.

ATTIE, WILLIAM. **AUDITORIA: CONCEITOS E APLICAÇÕES**. 3. ED. SÃO PAULO: ATLAS, 1998.

ATTIE, WILLIAM. **AUDITORIA INTERNA**. 2. ED. SÃO PAULO: ATLAS, 2007.

AUDIBRA. INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **NORMAS BRASILEIRAS PARA O EXERCÍCIO DA AUDITORIA INTERNA**. 2ª ED. SÃO PAULO: AUDIBRA, 1992.

ARAÚJO, INALDO DA PAIXÃO SANTOS, (2006, P 20), (2006, P 32 (2000P,39), **INTRODUÇÃO À AUDITORIA OPERACIONAL**. 3ª EDIÇÃO. RIO DE JANEIRO: FGV EDITORA, 2006.

BERNARDI, LUIZ ANTÔNIO. **MANUAL DE FORMAÇÃO DE PREÇOS: POLÍTICAS, ESTRATÉGIAS E FUNDAMENTOS**. 4ª EDIÇÃO. SÃO PAULO: ATLAS, 2010.

BEERS, P. J.; BOSHUIZEN, H. P. A.; KIRSCHNER, P. A.; GIJSELAERS, W. H. **COMMON GROUND, COMPLEX PROBLEMS AND DECISION MAKING**. GROUP DECISION AND NEGOTIATION, V. 15, N. 6, P. 529-556, 2006.

BERNARDO, M. S.; CORREIA, A. R; CAMARGO, M. M. DE. **USO DO MÉTODO AHP NA SELEÇÃO DA LOCALIZAÇÃO DE UM CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO DE BEBIDAS**. IN: SIMPÓSIO DE ADMINISTRAÇÃO DA PRODUÇÃO, LOGÍSTICA E OPERAÇÕES INTERNACIONAIS, 9., 2008, SÃO PAULO. ANAIS. SÃO PAULO: SIMPOI, P. 1-12, 2008.

BORNIA, ANTÔNIO CEZAR. **ANÁLISE GERENCIAL DE CUSTOS: APLICAÇÃO EM EMPRESAS MODERNAS**. 3ª EDIÇÃO. SÃO PAULO: ATLAS, 2010.

BRAGA, ROBERTO. **FUNDAMENTOS E TÉCNICAS DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA**. SÃO PAULO: ATLAS, 1989.

CARAVANTES, G. G.; PANNO, C. C.; KLOECKNER, M. C. **ADMINISTRAÇÃO: TEORIAS E PROCESSOS**. SÃO PAULO: PEARSON PRENTICE HALL, 2005.

CATELLI, ARMANDO. **CONTROLADORIA: UMA ABORDAGEM DA GESTÃO ECONOMIA** – GECON. – 2. ED. – 11. REIMP. – SÃO PAULO: ATLAS, 2015.

CAMILO, SÍLVIO PARODI OLIVEIRA; MARCON ROSILENE; BANDEIRA-DE-MELLO, RODRIGO. **NAVUS – REVISTA DE GESTÃO E TECNOLOGIA**. FLORIANÓPOLIS, SC, V. 1, N. 1, P. 83-98, JUL./DEZ. 2011.

CANDELORO, ANA PAULA P. **COMPLIANCE 360º: RISCOS, CONFLITOS E VAIDADES NO MUNDO CORPORATIVO**. SÃO PAULO: TREVISAN EDITORA UNIVERSITÁRIA, 2012.

CAVALCANTI, M. (ORG). **GESTÃO ESTRATÉGICA: EVOLUÇÃO, CENÁRIOS, DIAGNÓSTICO E AÇÃO**. SÃO PAULO: PIONEIRA THOMSON, 2001.

CHIAVENATO, IDALBERTO. **INTRODUÇÃO À TEORIA GERAL DA ADMINISTRAÇÃO**. 7. ED. REV. E ATUAL. RIO DE JANEIRO: CAMPUS/ELSEVIER, 2003.

COELHO, FABIANO SIMÕES. **FORMAÇÃO ESTRATÉGICA DE PRECIFICAÇÃO: COMO MAXIMIZAR O RESULTADO DAS EMPRESAS**. 2ª EDIÇÃO. SÃO PAULO: ATLAS, 2009.

COSTA, ACACIO CARVALHAL; FERNANDES, BEATRIZ ALBERTO QUITAMBE; ANDRADE, HENRIQUE DE OLIVEIRA. **MANUAL DO CONTROLE INTERNO**. OECICPLP, 2009.

COIMBRA, MARCELO DE AGUIAR; MANZI, VANESSA A. **MANUAL DE COMPLIANCE**. SÃO PAULO: EDITORA ATLAS, 2010.

CORREA, R. S.; MIYASHITA, R.; OLIVEIRA, A. R. DE; PORTELA, L. S.; **AUDITORIA DE INOVAÇÃO: APLICAÇÃO DE UMA FERRAMENTA DE AUDITORIA PARA AVALIAR OS PROCESSOS DE UMA EMPRESA QUANTO À GESTÃO DA INOVAÇÃO**. SIMPÓSIO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 18, 2010, BAURU. ANAIS... BAURU: SIMPEP, P. 1-16, 2010.

COLOMBELLI, CARLA; MURARO, MIRNA; SANTOS, SANDRA REGINA TOLEDO DOS. **O IMPACTO DA LEI Nº 12.101/2009 NA APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS APAES/RS. TEORIA E EVIDÊNCIA ECONÔMICA**. UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO: RIO GRANDE DO SUL. 2012. DISPONÍVEL EM: [HTTP://WWW.UPF.BR/SEER/INDEX.PHP/RTEE/ARTICLE/VIEW/3432/2270](http://www.upf.br/seer/index.php/rtee/article/view/3432/2270) . ACESSO EM: 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. RESOLUÇÃO CFC 1.409/12. APROVA A ITG 2002 ENTIDADE SEM FINALIDADE DE LUCROS \_\_\_\_\_. RESOLUÇÃO CFC Nº 2015/ITG2002(R1). ALTERA A ITG 2002 QUE TRATA DE ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS.

CRC-CE, CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO CEARÁ. AUDITORIA CONTÁBIL. DISPONÍVEL EM: [HTTPS://WWW.CRC-CE.ORG.BR/FISCALIZACAO/INFORMACOES-IMPORTANTES/AUDITORIA-CONTABIL/](https://www.crc-ce.org.br/fiscalizacao/informacoes-importantes/auditoria-contabil/). ACESSO EM: JUNHO DE 2020.

CREPALDI, SÍLVIO APARECIDO. **CURSO BÁSICO DE CONTABILIDADE DE CUSTOS**. 5ª EDIÇÃO. SÃO PAULO: ATLAS, 2013.

CREPALDI, SILVIO APARECIDO; CREPALDI, GUILHERME SIMÕES. **AUDITORIA FISCAL E TRIBUTÁRIA**. 483 P. SÃO PAULO: SARAIVA, 2015.

CREPALDI, SILVIO APARECIDO; CREPALDI, GUILHERME SIMÕES. **AUDITORIA CONTÁBIL: TEORIA E PRÁTICA**. 10.ED. SÃO PAULO: ATLAS, 2016.

CRUZ JÚNIOR, J. B.; ET. AL. **GESTÃO DE NEGÓCIOS – VISÕES E DIMENSÕES EMPRESARIAIS DA ORGANIZAÇÃO**. 3ª EDIÇÃO. SÃO PAULO: ATLAS, 2006.

DUTRA, RENÉ GOMES. **CUSTOS: UMA ABORDAGEM PRÁTICA**. 7ª EDIÇÃO. SÃO PAULO: ATLAS, 2010.

DERELI, T.; BAYKASOGLU, A.; DAS, G. S. **FUZZY QUALITY-TEAM FORMATION FOR VALUE ADDED AUDITING: A CASE STUDY**. JOURNAL OF ENGINEERING AND TECHNOLOGY MANAGEMENT, V. 24, N. 4, P. 366-394, 2007.

FAUSTINO, P.; GONÇALEZ, R. **GESTÃO ESTRATÉGICA E MODELO DE NEGÓCIO**. 1ª EDIÇÃO. DISAL, 2011.

FERRAZ, LUCIANO DE ARAÚJO. **TRIBUNAL DE CONTAS: CONTROLE DE SERVIÇO CONCEDIDO**. REVISTA DE DIREITO ADMINISTRATIVO, RIO DE JANEIRO, N. 239, JAN./MAR. 2005.

FERREIRA, A.A. *ET AL*. **GESTÃO EMPRESARIAL: DE TAYLOR AOS NOSSOS DIAS. EVOLUÇÃO E TENDÊNCIAS DA MODERNA ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS**. SÃO PAULO: PIONEIRA, 1997.

FERREIRA, RICARDO J. **AUDITORIA**. 5 EDS. RIO DE JANEIRO: FERREIRA, 2007.

FIGUEIREDO, SANDRA E CAGGIANO, PAULO CÉSAR. **CONTROLADORIA: TEORIA E PRÁTICA**. 2 ED. SÃO PAULO: ATLAS, 1997.

FRANCO, HILÁRIO E MARRA, ERNESTO. **AUDITORIA CONTÁBIL: NORMAS DE AUDITORIA, PROCEDIMENTOS E PAPEIS DE TRABALHO, PROGRAMAS DE AUDITORIA E RELATÓRIOS DE AUDITORIA**. 4. ED. SÃO PAULO: EDITORA ATLAS S.A, 2001.

FRANCO, HILARIO. **CONTABILIDADE INDUSTRIAL**. 9ª EDIÇÃO. SÃO PAULO: ATLAS, 1996.

FRANCO, HIÁRIO; MARRA, ERNESTO. **AUDITORIA CONTÁBIL**. 4ª ED. SÃO PAULO: ATLAS, 2001.

FREZATTI, F. **ORÇAMENTO EMPRESARIAL – PLANEJAMENTO E CONTROLE GERENCIAL**. SÃO PAULO: ATLAS, 1999.

FREIRE, J. J. DE P.; ARAUJO, L. C. DE. **O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA EM GOVERNANÇA CORPORATIVA: RISCOS E CONTROLE**. 1.ED. 334P. SÃO PAULO: AUDIBRA, 2006.

GIONGO, JULIANO; NASCIMENTO, AUSTER MOREIRA. **O ENVOLVIMENTO DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO: UM ESTUDO EM EMPRESAS INDUSTRIAIS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**. IX CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, FLORIANÓPOLIS, NOV. 2005. DISPONÍVEL EM:<[HTTP://WWW.INTERCOSTOS.ORG/DOCUMENTOS/CUSTOS\\_159.PDF](http://www.intercostos.org/documentos/custos_159.pdf)>. ACESSO EM: 2020.

GREMAUD, A. P.; VASCONCELLOS M. A. S. DE; JÚNIOR R. T. **ECONOMIA BRASILEIRA CONTEMPORÂNEA** – 7. ED. – 13. REIMPR. – SÃO PAULO: ATLAS, 2014.

GITMAN, LAWRENCE. J. **PRINCÍPIOS DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA**. 3ª ED. SÃO PAULO: HARBRA LTDA, 1987.

GOMES, LUIZ FLÁVIO AUTRAN MONTEIRO. ET. AL. **TOMADA DE DECISÃO GERENCIAL**. 3ª EDIÇÃO. SÃO PAULO: ATLAS, 2009.

GROPPELLI, A. A.; NIKBAKHT E. **ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA**. TRADUÇÃO DE ANDRÉ OLÍMPIO MOSSELMAN DU CHENOY CASTRO. 3ª ED. SÃO PAULO: SARAIVA, 1998.

HARRISON, ALAN. **ADMINISTRAÇÃO DA PRODUÇÃO**. 1ª EDIÇÃO. SÃO PAULO: ATLAS, 1999.

HENDRIKSEN, ELDON S.; VAN BRED, MICHEL F. **TEORIA DA CONTABILIDADE**. 1ª EDIÇÃO, SÃO PAULO, ATLAS, 2007.

HORNGREN, CHARLES T.; FOSTER, GEORGE; DATAR, SRIKANT M. **CONTABILIDADE DE CUSTOS**. 9ª EDIÇÃO. RIO DE JANEIRO, 2000.

IUDÍCIBUS, SÉRGIO DE; LOPES, ALEXSANDRO BROEDEL. **TEORIA AVANÇADA DE CONTABILIDADE**. 1ª EDIÇÃO. SÃO PAULO: ATLAS, 2004.

INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES – IBRACON. **LIVRETO DE NORMAS E PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA – NPA 10 – DIRETRIZES BÁSICAS SOBRE CONTROLE INTERNO DE QUALIDADE PARA AUDITORES INDEPENDENTES**.

IUDÍCIBUS, SERGIO DE; MARION, JOSE CARLOS. **DICIONÁRIO DE TERMOS DE CONTABILIDADE**. P.101. SÃO PAULO: ATLAS, 2001.

KARAPETROVIC, S.; WILLBORN, W. **AUDIT SYSTEM: CONCEPTS AND PRACTICES**. TOTAL QUALITY MANAGEMENT, V. 12, N. 1, P. 13-28, 2001.

KARAPETROVIC, S.; WILLBORN, W. **SELF-AUDIT OF PROCESS PERFORMANCE**. INTERNATIONAL JOURNAL OF QUALITY & RELIABILITY MANAGEMENT, V.19, N. 1, P. 24-45, 2002.

KELLES, MÁRCIO FERREIRA. **CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DEMOCRÁTICA: TRIBUNAL DE CONTAS NO CONTROLE DA LRF**. BELO HORIZONTE: FÓRUM, 2007.

KLEINMAN, G.; PALMON, D. **PROCEDURAL INSTRUMENTALITY AND AUDIT GROUP JUDGMENT: AN EXPLORATION OF THE IMPACT OF COGNITIVE FALLIBILITY AND ABILITY DIFFERENCES**. GROUP DECISION AND NEGOTIATION, V. 18, N. 2, P. 147-168, 2008.

KRÜGER, H. A.; HATTINGH, J. M. **A COMBINED AHP-GP MODEL TO ALLOCATE INTERNAL AUDITING TIME TO PROJECTS**. ORION, V. 22, N. 1, P. 59-76, 2006.

LEONE, GEORGE SEBASTIÃO GUERRA. **CURSO DE CONTABILIDADE DE CUSTOS**. 4ª EDIÇÃO. SÃO PAULO: ATLAS, 2010.

LINZ, LUIZ DOS SANTOS. **AUDITORIA: UMA ABORDAGEM PRÁTICA COM ÊNFASE NA AUDITORIA EXTERNA**. 3. ED. SÃO PAULO: EDITORA ATLAS S.A, 2014.

LOPES, ALEXSANDRO BROEDEL. **TEORIA AVANÇA DA CONTABILIDADE**. 1ª EDIÇÃO. SÃO PAULO: ATLAS, 2004.

LONGO, CLAUDIO GONÇALO. **MANUAL DE AUDITORIA E REVISÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS**. 3ED. SÃO PAULO: ATLAS, 2015.

LIU, T. W.; CHIN, K. S. **DEVELOPMENT OF AUDIT SYSTEM FOR INTELLECTUAL PROPERTY MANAGEMENT EXCELLENCE**. EXPERT SYSTEMS WITH APPLICATIONS, V. 37, N. 6, P. 4504-4518, 2010.

LUCA, M.M.M. DE; MARTINS, L. C.; MAIA, A. B. G. B.; COELHO, A C. D. **DE GOVERNANÇA CORPORATIVA E NO NOVO MERCADO DA BOVESPA**. REVISTA CONTABILIDADE VISTA & REVISTA, BELO HORIZONTE, V.21, N. 1, P. 101-130, 2010.

MAHER, MICHAEL. **CONTABILIDADE DE CUSTOS – CRIANDO VALOR PARA A ADMINISTRAÇÃO**. 1ª EDIÇÃO. SÃO PAULO: ATLAS, 2001.

MANZI, VANESSA A. **COMPLIANCE NO BRASIL: CONSOLIDAÇÃO E PERSPECTIVAS**. SÃO PAULO: SAINT PAUL, 2008.

MARION, JOSÉ CARLOS. **CONTABILIDADE BÁSICA**. 7ª EDIÇÃO. SÃO PAULO: ATLAS. 2005.

MARTINS, ELISEU. **CONTABILIDADE DE CUSTOS**. 10ª EDIÇÃO. SÃO PAULO: ATLAS: 2005.

MARTINS, ORLEANS SILVA. **A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA CONTÁBIL: DAS DISPONIBILIDADES NAS ENTIDADES**. REVISTA ELETRÔNICA, V.6, Nº 2, 2007.

MARTINS, ELISEU. **CONTABILIDADE DE CUSTOS**. 9. ED. 8. REIMP. – SÃO PAULO: ATLAS, 2008.

MIRANDA FILHO, CARLOS R. DE. **SISTEMAS DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UMA ANÁLISE DAS PROPOSIÇÕES TEÓRICAS ATUAIS À LUZ DA REALIDADE INSTITUCIONAL – O CASO DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA**. 2003. DISSERTAÇÃO (MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO) UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA (UFBA), SALVADOR, 2003.

NAVES, LUÍS EMÍLIO PINHEIRO. **AUDITORIAS OPERACIONAIS A CARGO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS BRASILEIROS E ACCOUNTABILITY VERTICAL E HORIZONTAL ANÁLISE DO PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DEPOIS DE 1988**. SÃO PAULO: ATLAS. 2012.

NASCIMENTO, JONILTON MENDES DO. **CUSTOS: PLANEJAMENTO, CONTROLE E GESTÃO NA ECONOMIA GLOBALIZADA**. 2ª EDIÇÃO. SÃO PAULO: ATLAS, 2001.

NASCIMENTO, AUSTER MOREIRA; REGINATO LUCIANE. **CONTROLADORIA: UM ENFOQUE NA EFICÁCIA ORGANIZACIONAL** – 3. ED. – SÃO PAULO: ATLAS, 2013.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. RELATÓRIO OFICIAL SOBRE GOVERNANÇA CORPORATIVA NA AMÉRICA LATINA. DISPONÍVEL EM: <[HTTPS://WWW.OECD.ORG/DAF/CA/CORPORATEGOVERNANCEPRINCIPLES/24277169.PDF](https://www.oecd.org/DAF/CA/CORPORATEGOVERNANCEPRINCIPLES/24277169.PDF)>. ACESSO EM: 2020.

OLIVEIRA, DJALMA DE PINHO REBOUÇAS DE. **ADMINISTRAÇÃO DE PROCESSOS**. 3ª EDIÇÃO. SÃO PAULO: ATLAS, 2009.

OLIVEIRA, ANTONIO BENEDITO SILVA. **MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA EM CONTABILIDADE**. SÃO PAULO: SARAIVA, 2003.

OLIVEIRA, LUÍS MARTINS DE; FILHO, ANDRÉ DINIZ, ALVES PAULO SÁVIO LOPES DA GAMA; E GOMES, MARLIETE BEZERRA (P. 107, 108 E 111), **CURSO BÁSICO DE AUDITORIA** .2ª EDIÇÃO SÃO PAULO EDITORA ATLAS S.A. 2008.

PADOVEZE, CLÓVIS LUIS. **SISTEMAS DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS**. SÃO PAULO: ATLAS, 3ª EDIÇÃO, 2002.

PADOVEZE, CLOVIS LUIS. **MANUAL DE CONTABILIDADE BÁSICA**. 7ª EDIÇÃO. SÃO PAULO: ATLAS, 2009.

PADOVEZE, CLÓVIS LUÍS **CONTROLADORIA ESTRATÉGICA E OPERACIONAL** 3 REV. SÃO PAULO CENGAGE LEARNING 2012

PEECHER, M. E.; SCHWARTZ, R.; SOLOMON, I. **IT'S ALL ABOUT AUDIT QUALITY: PERSPECTIVES ON STRATEGIC-SYSTEMS AUDITING**. ACCOUNTING, ORGANIZATIONS AND SOCIETY, V. 32, N. 4-5, P. 463-485, 2007.

PETER, MARIA DA GLÓRIA ARRAIS; MACHADO; MARCUS VINÍCIUS VERAS. **MANUAL DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL**. 1ª ED. SÃO PAULO: ATLAS, 2009.

PEREZ JUNIOR, JOSÉ HERNANDEZ; PESTANA, ARMANDO OLIVEIRA; FRANCO, SERGIO PAULO CINTRA. **CONTROLADORIA DE GESTÃO: TEORIA E PRÁTICA**. 2. ED. SÃO PAULO, ATLAS, 1995.

PEREZ JUNIOR, JOSÉ HERNANDEZ. ET. AL. **GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS**. 7ª EDIÇÃO. SÃO PAULO: ATLAS, 2011.

PINTO, LUIZ FERNANDO DA SILVA. **O HOMEM, O ARCO E A FLECHA: EM DIREÇÃO À TEORIA GERAL DA ESTRATÉGIA**. RIO DE JANEIRO: EDITORA FGV, 2006.

PRAHALAD, C.K.; HAMEL, G. **COMPETINDO PELO FUTURO**. RIO DE JANEIRO: CAMPUS, 1995.

PRICE WATER HOUSE COOPERS. **THE FUTURE FOR COMPLIANCE: BEST PRACTICE AND DELIVERING VALUE**. UK: PRICE WATER HOUSE COOPERS, 2002.

RICARDINO, ÁLVARO. **CONTABILIDADE GERENCIAL E SOCIETÁRIA: ORIGENS E DESENVOLVIMENTO**. SÃO PAULO: SARAIVA, 2005.

ROCHA, ARLINDO CARVALHO; QUINTIERE, MARCELO DE MIRANDA RIBEIRO. **AUDITORIA GOVERNAMENTAL: UMA ABORDAGEM METODOLÓGICA DA AUDITORIA DE GESTÃO**. 1ª ED. CURITIBA: JURUÁ, 2009.

RIBEIRO, OSNI MOURA. **CONTABILIDADE DE CUSTOS FÁCIL**. 7ª EDIÇÃO. SÃO PAULO: SARAIVA, 2009.

ROSS, STEPHEN. A; WESTWELFIELD, RANDOLPH W; JAFFE, JEFFREY F. **ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA**. SÃO PAULO: ATLAS, 1995.

SAATY, T. L. **RANK FROM COMPARISONS AND FROM RATINGS IN THE ANALYTIC HIERARCHY/NETWORK PROCESSES**. EUROPEAN JOURNAL OF OPERATIONAL RESEARCH, V. 168 (2), P. 557-570, 2006.

SAATY, T. L. **MULTI-DECISIONS DECISION-MAKING: IN ADDITION TO WHEELING AND DEALING, OUR NATIONAL POLITICAL BODIES NEED A FORMAL APPROACH FOR PRIORITIZATION**. MATHEMATICAL AND COMPUTER MODELLING, V. 46, N. 7-8, P. 1001-1016, 2007.

SAWYER, LAWRENCE B. SAWYER. **INTERNAL AUDITING**. ALTAMONTE SPRINGS, FLORIDA: THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS, 1988.



SÁ, ANTÔNIO LOPES DE. **TEORIA DA CONTABILIDADE**. 4ª EDIÇÃO. SÃO PAULO: ATLAS, 2006.

SANTANA PINHO, RUTH CARVALHO DE. **FUNDAMENTOS DE AUDITORIA: AUDITORIA CONTÁBIL, OUTRAS APLICAÇÕES DE AUDITORIA**. SÃO PAULO: ATLAS, 2007.

SHIMIZU, T. **DECISÃO NAS ORGANIZAÇÕES**. 3ª EDIÇÃO. 443P. SÃO PAULO: ATLAS, 2010.

SHIER, CARLOS UBIRATAN DA COSTA. **GESTÃO DE CUSTOS**. CURITIBA: IBPEX, 2006.

SILVEIRA, V. F. DA; WERNER L. **PROPOSTA DE MÉTODO DE PRIORIZAÇÃO DE PROCESSOS A SEREM MONITORADOS NO CONTROLE ESTATÍSTICO DE PROCESSO: UMA APLICAÇÃO EM TROCADOR DE CALOR**. REVISTA PRODUÇÃO ONLINE, V.11, N. 1, P. 116-135, 2011.

SUEYOSHI, T.; SHANG, J.; CHIANG, W. C. **A DECISION SUPPORT FRAMEWORK FOR INTERNAL AUDIT PRIORITIZATION IN A RENTAL CAR COMPANY: A COMBINED USE BETWEEN DEA AND AHP**. EUROPEAN JOURNAL OF OPERATIONAL RESEARCH, V. 199, N. 1, P. 219-231, 2009.

SCHMIDT, PAULO; SANTOS, JOSÉ LUIZ DOS. **FUNDAMENTOS DE CONTROLADORIA**. SÃO PAULO: ATLAS, 2006.

SCHMIDT, PAULO; SANTOS, JOSÉ LUIZ DOS; MARTINS, MARCO ANTÔNIO DOS SANTOS. **MANUAL DE CONTROLADORIA**. SÃO PAULO: ATLAS, 2014.

SILVA, C. C.; DANDARO, F. V. 09, Nº 2, P. 64-83, JUL-DEZ, 2015. REVISTA ELETRÔNICA “DIÁLOGOS ACADÊMICOS” DISPONÍVEL EM: <WWW.SEMAR.EDU.BR/REVISTA/DOWNLOADS/EDICAO9/5-ARTIGO.PDF> ACESSO EM: 2020.

SOUZA, CESAR ALEXANDRE DE. **SISTEMAS INTEGRADOS DE GESTÃO EMPRESARIAL: ESTUDOS DE CASO DE IMPLEMENTAÇÃO DE ERP** – SÃO PAULO: FEA / USP, 2000. DISPONÍVEL EM: <WWW.TESES.USP.BR/TESES/DISPONIVEIS/12/12133/TDE-19012002.../CAS-ERP.PDF> ACESSO EM: 2020.

TAM, M. C. Y.; TUMMALA, V. M. R. **AN APPLICATION OF THE AHP IN VENDOR SELECTION OF A TELECOMMUNICATIONS SYSTEM**. OMEGA - INTERNATIONAL JOURNAL OF MANAGEMENT SCIENCE, V. 29, N. 2, P. 171-182, 2001.

WATANABE, K. **CURSO BÁSICO PARA RESOLVER PROBLEMAS E TOMAR BOAS DECISÕES**. 1ª EDIÇÃO. 128P. RIO DE JANEIRO: SEXTANTE, 2011.

WERNKE, RODNEY. **ANÁLISE DE CUSTOS E PREÇOS DE VENDA (ÊNFASE EM APLICAÇÕES E CASOS NACIONAIS)**. SÃO PAULO: SARAIVA, 2005.

WELSCH, GLENN A. **ORÇAMENTO EMPRESARIAL**. 4. ED. SÃO PAULO: ATLAS, 1986.

CREPALDI, SILVIO. ORIGEM, EVOLUÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA AUDITORIA. **PORTAL DA CLASSE CONTÁBIL**, 2006. DISPONÍVEL EM: <<https://classecontabil.com.br/origem-evolucao-e-desenvolvimento-da-auditoria/>> ACESSO EM:2020

BRASIL, **LEI Nº 6.404**, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1976. DISPONÍVEL EM: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm)> ACESSO EM:2020

BRASIL, **LEI Nº 11.638**, DE 28 DE DEZEMBRO DE 2007. DISPONÍVEL EM: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm)> ACESSO EM:2020